



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13603.720425/2008-57
Recurso nº
Acórdão nº 3202-000.482 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2012
Matéria II. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.
Recorrente SCIB -SERVIÇO E COMÉRCIO INDÚSTRIA DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação

Período de Apuração: 05/03/2003 a 23/08/2004

OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL. Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante recursos financeiros daquele.

LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE. Nas operações de importação na modalidade por conta e ordem de terceiro, o contribuinte do Imposto de Importação é o importador e o adquirente é responsável solidário. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA. Incorrerão em multa correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/05/2012 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES, Assinado digitalmente em 10/05/2012 por JOSE LUIZ NOVO ROSSARI, Assinado digitalmente em 04/05/2012 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 11/05/2012 por RUY DE AZEVEDO BASTOS

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

José Luiz Novo Rossari - Presidente

Irene Souza da Trindade Torres - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em desfavor de SCIB – SERVIÇO E COMÉRCIO INDÚSTRIA DO BRASIL LTDA (doravante denominada “SCIB”), na qualidade de contribuinte, e de HOUSE-TECH SISTEMAS ELÉTRICOS LTDA (doravante denominada “House-Tech”), na qualidade de responsável solidário, para exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, no valor total de R\$ 18.811,61, em razão da conversão da pena de perdimento em multa (fls. 01/06).

Conforme consta do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 07/41), em 26/09/2005, a empresa SCIB registrou a DI 05/1033153-4, por meio da qual importou 1.214 unidades de ventoinhas para ventilação, classificadas sob o código NCM 8414.59.90.

Acontece, porém, que tais importações foram, de fato, integralmente pagas pela empresa House-Tech, a quem as mercadorias foram remetidas logo após o desembaraço, conforme constatou a autoridade fiscal, por meio da análise das notas fiscais de entrada e saída, que foram emitidas na mesma data, em números sequenciais e com as mesmas quantidades. O dinheiro foi transferido pela House-Tech antecipadamente à SCIB de forma indireta, por meio de seus despachantes aduaneiros, os quais, por sua vez, efetuaram depósitos bancários na conta da empresa SCIB.

Entendeu, assim, a Fiscalização, ter havido o emprego de interposta pessoa na operação de importação acima, o que caracterizaria a interposição fraudulenta de terceiros, configurando dano ao erário, sujeitando a contribuinte, dessa forma, à pena de perdimento da mercadoria.

Neste ponto, por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual abaixo transcrevo, excertos:

“Da autuação

Do Relatório de Auditoria de fls. 07/41, são extraídos os excertos abaixo que representam, de forma resumida, as razões aduzidas pela fiscalização para a constituição do lançamento:

- em procedimento especial de combate à interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior, realizado na empresa SCIB - Serviço e Comércio e Indústria do Brasil Ltda. (SCIB), foi verificada a origem dos recursos aplicados nas operações

e a efetiva participação da empresa nas transações comerciais declaradas, mediante aplicação do rito definido na Instrução Normativa SRF nº 228/2002;

- ao final do procedimento não restou comprovada a irregular integralização e origem ilícita dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior. *"Entretanto, constatamos a ocorrência de diversas operações de importação por conta e ordem de terceiros/ocultação do real adquirente, o que devido às alterações introduzidas pela lei 11.488/07, não configura mais hipótese de inaptidão do CNPJ";*

- o procedimento da IN 228 foi encerrado sem proposta de declaração de inaptidão do CNPJ, sendo aberto procedimento de fiscalização específico para os lançamentos referentes ao perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa e, ao mesmo tempo, realizada diligência na empresa House-Tech Sistemas Elétricos Ltda (House-Tech), para a apuração de mais informações acerca das operações realizadas com a empresa SCIB;

- o foco principal da atividade da empresa SCIB é a importação de máquinas copiadoras usadas para posterior "reconstrução" e venda no mercado interno, cujo projeto foi aprovado pelo Decex pelo prazo de 3 anos (Comunicado Decex/CGDC-05/2176, de 23/11/05), fato comprovado por diligência realizada nas dependências da empresa, onde constatou-se a estrutura montada para a atividade a que se dispõe;

- a House-Tech, adquirente oculto das mercadorias, está habilitada desde 02/06/08 para atuar no comércio exterior, sendo que não há registro de importação em nome da empresa;

- não é suficiente que o importador detenha capacidade econômica e operacional para que operação possa ser dita como "própria". A uma, porque a essência da operação "por conta e ordem de terceiros" consiste no interesse do adquirente em receber suas mercadorias negociadas no exterior, sem o que a motivação do importador para promover a nacionalização das mesmas não existiria. A duas, porque a hipótese da pena de perdimento introduzida pela Medida Provisória nº 66/02 (convertida na Lei nº 10.637/02) inclui também a simulação;

- a ocultação do adquirente ou, mais recentemente, do encomendante predeterminado, é artifício empregado para afastar obrigações tributárias principais e acessórias, quais sejam: (a) não figurar como contribuinte "equiparado a industrial" e evitar a incidência do IPI nas operações subsequentes; e (b) não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior. Além disso, o uso da interposta pessoa interfere na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos;

- a "importação direta", modalidade que sempre foi utilizada pela SCIB desde a sua constituição, corresponde ao método convencional, no qual o interessado (importador) contata (ou é contatado) pelo fornecedor (exportador) e negocia diretamente as condições e termos da compra, e, obviamente, as operações são realizadas com seus próprios recursos e por seu próprio risco, ou seja, não haveria problema nenhum se a SCIB importasse mercadorias pela modalidade de "importação direta" e as revendessem a quem quer que seja, desde que a operação de importação fosse realizada com recursos próprios;

- acontece que, durante o procedimento de auditoria, constatou-se que a importadora SCIB recebeu antecipadamente os valores referentes à importação das mercadorias constantes da DI nº 05/1033153-4, concluindo-se que a operação de

- de fato, não resta dúvida, que os depósitos foram realizados indiretamente pela House-Tech, conforme resposta à intimação da própria empresa (fl. 75 e 76), e comprovantes de depósitos (fls. 78 a 82);

- as notas fiscais de entrada e saída da mercadoria no estabelecimento importador possuem a mesma data de emissão e as notas fiscais de saída do estabelecimento importador correspondem à integralidade das mercadorias importadas através da DI nº 05/1033153-4, fatos que formam um quadro indiciário bem definido quanto à realização da importação exclusivamente para um adquirente (House-Tech);

- conclui-se após os trabalhos de auditoria nas duas empresas, que a importação efetuada através da DI nº 05/1033153-4, apesar de ter sido registrada em nome da SCIB, foi toda financiada pela House-Tech, a quem as mercadorias foram remetidas logo após o desembaraço, como pode ser constatado na análise das notas fiscais de entrada e saída emitidas em número sequencial e com as mesmas quantidades;

- em que pese as operações serem, presumivelmente, por conta e ordem, nos termos do art. 27 da Lei 10.637/02, não foram seguidos os preceitos previstos nos artigos 2º ao 5º da IN SRF nº 225 de 18 de outubro de 2002, configurando assim a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas;

- é certo que, independentemente do motivo de se utilizar esta sistemática, com ela buscou-se ludibriar os controles aduaneiros;

- percebe-se que, no presente caso, houve coordenação entre o real adquirente das mercadorias estrangeiras e o importador por conta e ordem, o que implica que respondem conjuntamente pelas infrações praticadas, conforme o disposto no art. 95, inc. V, do DL nº 37/66. Sendo assim, estão solidariamente obrigados o contribuinte, a pessoa jurídica importadora SCIB — Serv. e Com. Ind. do Brasil Ltda, que procedeu à importação por conta e ordem da empresa adquirente, e o responsável solidário, adquirente das mercadorias, a empresa House-Tech Sistemas Elétricos Ltda, o qual torna-se ciente através do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 86/87);

- por todo o exposto, aplica-se a pena de perdimento das mercadorias, por ocultação do sujeito passivo, do real comprador e adquirente das mercadorias, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, conforme previsto no Regulamento Aduaneiro, art. 618, inc. XXII. Cumpre observar que o recolhimento dos tributos incidentes sobre as importações realizadas não descaracteriza o dano ao Erário;

- contata-se da análise das notas fiscais de saída nº 4392 e 4393 (fls. 68/69), emitidas pela House-Tech, que as mercadorias importadas já foram entregues a consumo. Assim, aplica-se a substituição da pena de perdimento pela multa prevista no § 1º, art. 618, do Decreto nº 4.543, de 26/12/02, de 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas;

- não sendo constatada nenhuma irregularidade quanto aos valores apresentados na DI, o valor aduaneiro é R\$ 18.811,61, tendo sido este mesmo valor reconhecido pelo importador como valor aduaneiro e oferecido ao fisco como base de cálculo do imposto de importação.

Da impugnação da empresa SCIB

Cientificada pessoalmente do auto de infração em 18/02/09, conforme fls. 02 e 41, a empresa SCIB apresentou, em 20/03/09, a impugnação de fls. 90/101, de onde são extraídas as seguintes alegações:

- deixa a Fiscalização de observar que a DI em tela foi registrada em 26/09/05, data, portanto, posterior *[sic]* à edição das normas que passaram a apresentar uma série de requisitos para a realização de importação por encomenda;

- no caso em apreço, conforme esclarece e estabelece a Lei n.º 11.281/2006, a apontada conduta da Impugnante nada mais representaria do que importação por encomenda; procedimento esse plenamente legítimo e em nada contrário a qualquer disposição legal vigente;

- a exegese do art. 11, da Lei n.º 11.281/2006, o qual veio ao ordenamento com o intuito de flexibilizar interpretações excessivas, como as aplicadas pelos fiscais no presente caso, tem como consequência, também, a rejeição do entendimento de que a "importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado" representa caso de interposição fraudulenta;

- ainda que houvesse um ganho tributário, o que se admite apenas para efeito de argumentação, não haveria fraude;

- a legislação do IPI, até 21/02/2006, tributava somente o estabelecimento importador, criando estímulos à verticalização das empresas, e a atuação das *trading companies*, como ocorre em todo o mundo;

- não é crível que a legislação incentive, por um lado, a verticalização dentro dos grupos industriais, com a criação/contratação de empresas exclusivamente importadoras, e por outro considere este comportamento legítimo dos agentes econômicos como "interposição fraudulenta";

- se a intenção do legislador, quando criou a figura da "interposição fraudulenta na importação", fosse tributar o produto importado pelo IPI ao longo de toda a cadeia de distribuição, bastaria equiparar a industrial o estabelecimento atacadista (ou mesmo varejista) que adquirisse produtos importados no mercado interno, para revenda. O que foi feito, através da edição da Lei n.º 11.281/2006 com efeitos a partir de 21/02/2006;

- sequer o fato de o encomendante promover adiantamentos ao importador está em desacordo com a legislação. Isso porque a encomenda, amplamente utilizada tanto no mercado interno quanto externo, sempre foi disciplinada tanto pelo direito civil quanto pelo direito tributário, a exemplo das legislações de IPI e ICMS, as quais não vedam que o encomendante promovesse adiantamentos ao contratado.

Pelo contrário, tal fato é prática comum que visa a garantir o contratado, minimizando os riscos de eventual inadimplência;

- sendo o Direito Aduaneiro composto por normas de Direito Tributário e de Direito Civil, nada mais natural que as empresas se utilizassem destas disposições, diante da ausência de norma específica para o comércio exterior;

- a alegação de que não existia importação por encomenda no direito brasileiro antes da Lei 11.281/06 não merece realmente crédito, eis que a encomenda é um instituto ou uma forma de negociação que remonta à origem do direito civil e empresarial, de todo o mundo em todos os tempos. Sendo este, inclusive, o entendimento da Superintendência da 7ª Região Fiscal, exposto na decisão nº 45, de 1999, na qual reconhece, expressamente, não só a legitimidade da importação por encomenda, antes mesmo da publicação de qualquer norma específica, mas também a ausência de qualquer irregularidade no fato de o encomendante contratar uma importadora e de esta ser o único contribuinte de IPI;

- cabe destaque, também, o texto da exposição de Motivos da Emenda à MP 267 (que deu origem à citada lei 11.281/06), que é bastante lúcido e elucidativo e, de fato, joga uma pá de cal, na pretensão desmedida e absurda como a promovida através da lavratura do auto de infração ora combatido, vindo corroborar o entendimento no sentido de que o "encomendante da mercadoria importada" foi instituído na condição de contribuinte do IPI, a partir da edição da citada lei;

- ou seja, o fato de as mercadorias haverem sido repassadas a terceiros em nada invalidam a condição da SCIB como legítimo importador, devendo, portanto, ser afastada tal motivação do auto de infração, em vista de sua absoluta improcedência. Portanto, principalmente em se considerando que a importação promovida através da DI nº 05/1033153-4 foi anterior à edição da Lei instituidora de restrições e requisitos à importação sob encomenda, não há que se falar em infringência de lei, nem cometimento de infração. Por tal razão, há de ser, inexoravelmente, excluída deste auto a multa aplicada sobre o valor aduaneiro das respectivas mercadorias;

- a Fiscalização considerar que os depósitos em favor da SCIB representam indícios de fraude, corresponderia a um indevido ingresso na alçada comercial desta com seus clientes, o que não se pode permitir;

- a interposição ocorre quando a empresa que recebe o adiantamento não dispõe de recursos para realizar a operação por si mesma. Quando a importadora dispõe dos recursos, mas recebe o adiantamento por questões meramente comerciais, não há irregularidade alguma, que dirá interposição fraudulenta;

- o fato de uma empresa estar pronta para atender, no mercado interno, a uma possível ou provável demanda de um cliente não significa que seja um "laranja" desse cliente. Nada no ordenamento jurídico brasileiro impede que uma empresa importe com vistas a vender para outra;

- é preciso que se faça a distinção precisa de conceitos: uma coisa é "importar por alguém, ocupando o papel de alguém"; outra, bastante diferente, é "importar para vender para alguém". O que a legislação combate é a interposição fraudulenta na importação, a utilização de recursos de terceiros, às escuras, com vistas a excluir do controle do fisco os recursos utilizados no comércio exterior. Esta é a *mens legis*, que deve ser respeitada ao se analisar as operações de importação e na hora de se aventar em impor qualquer penalidade aos sujeitos passivos;

- desde o advento da IN SRF 229/2002 o exercício das atividades de importador e exportador, na prática, passou a depender de uma autorização prévia da Receita Federal, obtida mediante um penoso procedimento, no bojo do qual é

examinada a regularidade fiscal e a capacidade econômica da empresa e de seus sócios, para, ao final, ser atribuída a esta um limite, expresso em dólares, para as operações de comércio exterior que poderão ser realizadas, em cada período de seis meses;

- a fiscalização, após árduo procedimento fiscal, concluiu que a SCIB tem capacidade financeira comprovada para efetuar, semestralmente, suas importações. Portanto, a conclusão elementar a que se pode chegar é a de que, tendo a SCIB importado dentro do limite deferido, a capacidade financeira é indiscutível, razão pela qual deve ser afastada a hipótese de interposição fraudulenta;

- ao se confrontar o valor CIF constante nas DI, com aqueles apostos nas Notas Fiscais de entrada e de saída respectivas, vê-se que os valores destas últimas são muito superiores. Ou seja, as saídas ocorreram com evidente lucro nas transações. Ora, em uma importação por conta e ordem, ao contrário, o valor pago pelo encomendante há de ser o valor efetivo da importação, ou, ao menos, um valor muito próximo a este, ao qual se acrescentaria uma comissão pelo serviço prestado pelo importador. Não é o caso das importações em tela, nas quais transparece claramente que o titular das mercadorias e condutor dos negócios é a SCIB;

- no art. 23, inc. V, do DL 1.455/76, fundamento legal deste auto de infração, é elemento do tipo a presença de fraude ou simulação, as quais, obviamente, não podem ser presumidas, mas provadas por quem as alega. No caso dos presentes autos não há sequer uma prova de fraude. A importação sob apreço é absoluta e completamente regular;

- o posicionamento da Administração é pacífico, no sentido de que, para ter validade, a autuação fundada no cometimento de fraude, esta tem de estar comprovada, conforme julgados da Delegacia de Julgamento em Florianópolis e do Terceiro e do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, citados a título de exemplo;

- considerando ser elementar do tipo o dolo de fraudar, inexistente nas importações objeto deste auto, conclui-se que não se cometeu a indigitada infração, não havendo fundamento válido para a aplicação da pena de perdimento, ora convertida em multa;

- caso ainda se entenda pela existência de interposição fraudulenta nas presentes importações - o que não é verdade, é evidente a absoluta incoerência da autoridade aduaneira que, por um lado, pugna pela ocorrência de interposição fraudulenta na importação, acusando a SCIB de não ser a real adquirente das mercadorias, ou seja, de não ser a real importadora e, por outro, paradoxalmente, aplica ao suposto "laranja" a penalidade que deveria ser imposta ao "real adquirente" das mercadorias, promovendo, na linha de seu tortuoso e equivocado raciocínio, autêntica expropriação a *non domino*;

- ainda que a Fiscalização tivesse agido corretamente e efetuado o lançamento da conversão do perdimento em multa de 100% do valor aduaneiro - o que não fez - deve ser ressaltado que a SCIB não caberia tal multa e, sim, de 10% do valor aduaneiro, conforme disposto no art. 33, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Isto porque a SCIB foi autuada sob a imputação de haver cometido a infração descrita como interposição fraudulenta de terceiros na importação, não podendo ser considerada o "real sujeito passivo da obrigação tributária";

- resta demonstrado que o auto de infração carrega evidente equívoco, não meramente em sua capitulação legal, mas na própria apuração dos fatos e aplicação

do direito. Afeta-se, assim, a regra inserta no artigo 142, do CTN, comprometendo irremediavelmente o lançamento ora impugnado;

- não cabe o argumento segundo o qual deva, de qualquer forma ser mantida a exigência, desta vez impondo-se a exigência à impugnante, não na condição de contribuinte, mas de responsável. Essa imputação simplesmente não é aceitável, visto que não cabe à instância julgadora promover remendos no lançamento, com o fim de mantê-lo a qualquer custo. É cediço que a fase de julgamento não é compatível com o aperfeiçoamento do lançamento, que deveria ter sido corretamente efetuado pela autoridade competente;

- assim, deve-se salientar que o auto de infração foi lavrado em face da SCIB, na qualidade de contribuinte, como se esta tivesse, diretamente, cometido o fato gerador da obrigação. Não cabe, portanto, agora, a pretexto de se manter a todo o custo a exigência, querer imputar-lhe a condição de responsável pela infração, sendo certo que esta condição não se lhe foi atribuída em sede de descrição dos fatos e enquadramento legal;

- o artigo 149 do CTN rejeita inovação no lançamento, no tocante a matéria de direito, sendo, pois, ilegítimo esse tipo de aperfeiçoamento. É válido ressaltar que sobre os fatos ora em análise foi atribuída pela fiscalização significação jurídica incompatível com a norma que deveria ter sido aplicável. O lançamento, no que tange as questões de direito é definitivo e inalterável, exceto em caso de penalidade, em benefício do contribuinte;

- é certo, pois que a lei nova, mais benéfica ao contribuinte, na medida em que atribui pena pecuniária de 10% à infração, antes apenada com a pena de perdimento, aplica-se ao caso concreto, *ex vi*, artigo 106 do CTN;

- foi exatamente este o entendimento externado pela DRJ de São Paulo, que aplicou a citada Lei nº 11.488/07 a fatos geradores ocorridos em 2003 e rejeitou a tentativa de se punir o importador solidariamente ao adquirente;

- desta forma, mesmo em sendo considerada correta a imputação da autoridade lançadora, qual seja, a acusação de que a SCIB praticou "interposição fraudulenta", ainda assim deve o lançamento ser julgado improcedente, primeiro, pelos motivos antes expendidos e, segundo, porque, nos casos de interposição fraudulenta, aplica-se o disposto na Lei nº 11.488/2007, tudo em conformidade com o prescrito no CTN.

Por fim, a SCIB requer que seja "*A) declarado improcedente, por completo, o auto de infração e/ou, B) reduzida a tributação a 10% do valor aduaneiro, em adequação ao comando da Lei nº 11.488/2007*".

Cumprе registrar que, cientificada do Termo de Sujeição Passiva Solidária, em 20/02/09, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 89, a empresa House-Tech Sistemas Elétricos Ltda **NÃO** apresentou impugnação ao feito fiscal, sendo considerada revel nos termos do art. 21, do Decreto nº70.235, de 06/03/72."

A DRJ-Fortaleza/CE julgou improcedente a impugnação (fls. 119/127), nos termos da ementa transcrita adiante:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Data do fato gerador: 26/09/2005

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, infração punível com

a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. No caso dos autos, encontram-se delineados os contornos que caracterizam as operações em tela como importações por conta e ordem de terceiros, embora carentes de formalidades legais.

SUJEIÇÃO PASSIVA. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário a este Colegiado, reproduzindo os mesmos argumentos expendidos na impugnação.

Ao final, requer a reforma da decisão de primeira instância, a fim de que seja declarado improcedente o Auto de Infração. Caso assim não o seja, requer a redução da multa aplicada para o percentual de 10% do valor aduaneiro.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razões pelas quais dele conheço.

Ao teor do relatado, cuida a lide de Auto de Infração lavrado em desfavor de SCIB – SERVIÇO E COMÉRCIO INDÚSTRIA DO BRASIL LTDA, na qualidade de contribuinte, e de HOUSE-TECH SISTEMAS ELÉTRICOS LTDA, na qualidade de responsável solidário, para exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, no valor total de R\$ 18.811,61, em razão da conversão da pena de perdimento em multa (fls. 01/06).

Diante dos fatos verificados em auditoria, a Fiscalização entendeu que a importação registrada por meio da DI nº. 05/1033153-4, em nome da empresa SCIB, teve como real importador a empresa House-Tech, a qual seria a verdadeira adquirente das mercadorias importadas. Os fatos que levaram a tal entendimento encontram-se minuciosamente narrados no Relatório de Auditoria constante às fls. 07/41, podendo assim ser resumidos:

- Em 26/09/2005, a empresa SCIB registrou a DI nº. 05/1033153-4, por meio da qual importou 1.214 unidades de ventoinhas para ventilação, classificadas sob o código NCM 8414.59.90;

- em 29/09/2005, o importador deu entrada das 1.214 unidades, através da nota fiscal de entrada nº 823 (fl. 85);

- no mesmo dia, em 29/09/2005, o importador emitiu a nota fiscal de saída nº 881, em nome da empresa House-Tech Sistemas Elétricos Ltda, dando saída nas 1.214 unidades de ventoinhas para ventilação (fls. 84);

- em 09/08/2005, a House-Tech já havia depositado o montante de R\$ 44.871,91 na conta de seus despachantes (Sra. Chystianne Gotlib Faleiro e Sr. José Octavio Faleiro);

- em 16/08/2005 foi depositado na conta da SCIB o valor de R\$ 14.800,00, com o objetivo de que fosse efetuado o pagamento antecipado do câmbio referente à DI nº 05/1033153-4, o que ocorreu em 18/08/2005, tendo sido fechado o câmbio no valor de R\$ 14.501,23;

- em 26/08/2005 foi depositado pela House-Tech, de forma indireta, através de seus despachantes, o montante de R\$ 16.661,68, o que mais uma vez demonstraria o objetivo definido da operação, já que na mesma data foi efetuado o pagamento de taxas e tributos aduaneiros e do transportador VB CARGAS, no valor total de R\$16.124,89;

- em 06/05/2008, a Fiscalização solicitou à empresa House-Tech os comprovantes de pagamento da Nota Fiscal nº. 881, por meio de apresentação de recebido, DOC, TED, cheques ou outro meio de comprovação, ao que obteve a seguinte resposta: *"Em virtude da troca de escritório de contabilidade por duas vezes neste período, não foi possível até o momento localizar os comprovantes de pagamentos. Entretanto, tais faturas foram quitadas nos prazos estipulado."*

- em 27/05/2008, a empresa foi reintimada a comprovar os referidos pagamentos. Na oportunidade, a House-Tech informou o seguinte:

1. Em atendimento à intimação acima, estamos anexando ao presente as cópias dos extratos bancários e comprovantes de depósitos para pagamento das notas fiscais nºs 000864, de 13/04/2005 e 000881, 29/09/2005, emitidas Pela SCIB — Serviços e Comércio Internacional do Brasil Ltda.

2. Quando necessitamos da importação dos produtos constantes das notas fiscais acima, para atender a um de nossos clientes nos foram indicados como despachantes credenciados para tal, a Sra Chystianne Gotlib Faleiro, CPF nº 418.380.686-00 e o Sr. José Octavio Faleiro, CPF nº 001.797.016-49, que providenciaram todos os trâmites legais junto à importadora para a aquisição dos produtos que necessitávamos, não tendo a requerente nenhum contato com a referida empresa.

3. Fizemos todos os pagamentos aos intermediários conforme discriminado abaixo:

a) No dia 01/03/2005, foi feito um depósito para a Sra. Chystianne Gotlib Faleiro, no valor de R\$ 13.680,00, através dos cheques nºs 000649, no valor de R\$ 2.575,10; 000650, no

valor de R\$ 4.000,00, e 000651, no valor de R\$ 1.604,90, todos do Banco Itaú S/A, agência 0937, C/C nº 30603-3; Cheque nº 001382, no valor de R\$ 4.500,00, da Caixa Econômica Federal, agência 0089, C/C nº 501702.5 (cópia do depósito e extratos bancários anexos) e R\$ 1.000,00 em moeda corrente nacional, como adiantamento para que esta pudesse dar início ao processo de importação.

b) No dia 09/08/2005, foi feito um depósito para o Sr. José Octávio Faleiro, no valor de R\$ 31.191,91 através do cheque nº 000980, do banco Itaú, agência 0937, C/C. 30603-3 (vide cópia do depósito e do extrato bancário anexos), complementando o valor da importação.

4. Os depósitos totalizaram R\$ 44.871,91, e as notas fiscais da importação somaram R\$ 44.911,42, havendo um pagamento a menor de R\$ 39,51, referente à variação cambial.”

(grifos não constantes do original)

De todo o conjunto probatório acima posto, claro está que, mesmo tendo a empresa SCIB aporte financeiro para executar a importação, esta não se deu por conta própria, tendo sido utilizados os recursos financeiros provenientes da empresa House-Tech para as operações que envolveram a importação. Em verdade, apresenta-se a House-Tech como a real adquirente da mercadoria, a importadora de fato, aquela que, efetivamente, foi a responsável por fazer vir a mercadoria de outro país, financiando a compra.

Não importa, no caso, o fato de a empresa SCIB ter aporte financeiro para a realização das operações, visto não ser este o elemento necessário à infração prevista no inciso V do art. 23 da Lei nº. 10.637/2002. A interposição fraudulenta de terceiros ocorre sempre que o importador alega que realiza a importação com recursos próprios, mas, na prática, oculta quem efetivamente demandou e financiou a importação, como ocorreu no presente caso.

Todo o conjunto probatório carreado pela Fiscalização - comprovantes dos depósitos bancários, explicações fornecidas pela própria empresa House-Tech, notas fiscais de entrada e saída das mercadorias - faz ver que a importação jamais se deu por conta da empresa SCIB, tampouco tratou-se de importação por encomenda, conforme quer fazer crer a recorrente. Nesse ponto, irretocável a manifestação da autoridade julgadora de primeira instância:

“De qualquer modo, a alegação de que a operação de 2005 se trata de uma importação sob encomenda não pode prosperar. A MP nº 66, de 29/08/02, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 30/08/02, já veio, em seu art. 29, a determinar que “a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste”.

Posteriormente à edição daquela MP, vários atos emanados do Poder Executivo enfatizaram aquela presunção legal: o Decreto nº 4.524, de 17/12/02, que regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral, no seu art. 12, § 1º, inc. III; o Decreto nº 4.543, de 26/12/02 (Regulamento Aduaneiro vigente até fevereiro de 2009), no seu art. 105, § 2º e o Decreto nº 4.544, de 26/12/02 (Regulamento do IPI), no seu art. 9º, § 2º.

Por seu turno, no âmbito da então Secretaria da Receita Federal, a disposição foi trazida no art. 5º, da IN SRF nº 225, de 18/10/02, e no art. 12, § 1º, inc. III, da IN SRF nº 247, de 21/11/02.

Finalmente, em 31/12/02, com a publicação da Lei nº 10.637/02, resultado da conversão da MP nº 66/02, a presunção legal em comento foi convalidada no art. 27.

O advento do art. 11, da Lei nº 11.281/06 não teve o condão de afastar aquela presunção, pois apenas afirmou que *"A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros"*.

Observe-se que a lei utiliza o termo revenda. Revender segundo o dicionário Aurélio, significa "tornar a vender, vender (o que se tinha comprado para negócio)", pressupõe, portanto, a utilização de recursos próprios da pessoa jurídica importadora na importação das mercadorias.

No mister de regulamentar o dispositivo legal, a então SRF, no uso da prerrogativa dada no § 1º, inc. I, do mesmo artigo 11 da Lei nº 11.281/06, esclareceu no art. 1º, parágrafo único, da IN SRF nº 634, de 24/03/06 que *"Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente"*.

De modo que, desde 30/08/02, data da publicação da MP nº 66/02, está vigente no ordenamento jurídico nacional e amplamente divulgado no plano infra-legal o preceito de que *"a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001"*.

Assim, a importação realizada por meio da DI nº 05/1033153-4, uma vez que, comprovadamente, se processou com a utilização de recursos da House-Tech, conforme admitido e contabilizado pelas autuadas (vide documentos de fls. 47/48, 75/83), presume-se realizada por conta e ordem daquela empresa, por força legal, não se configurando neste caso a modalidade de operação por encomenda, como quer fazer crer a empresa SCIB."

(grifos não constantes do original)

Também não se pode aceitar tratar-se de importação por conta e ordem de terceiros efetuada regularmente, conforme pretende a recorrente. Para que a importação por conta e ordem de terceiros seja regular, devem ser cumpridas diversas formalidades, exatamente para que revele o real adquirente da mercadoria, deixando este de ocultar-se à sombra do importador.

Primeiro, necessária se faz a existência de um contrato, por meio do qual a empresa adquirente (importadora de fato) contrata outra empresa (importadora ostensiva) para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação. Além disso, devem ser atendidas algumas obrigações impostas pelo artigo 3º da IN SRF nº 225/02, o qual, dentre outras disposições, estabelece que na ficha "importador" da DI deve ser fornecido o número de inscrição no CNPJ da empresa adquirente; bem como determina que a fatura comercial deve identificar o adquirente da mercadoria, no intuito de refletir a transação efetivamente realizada. Demais disso, ainda devem ser atendidas as exigências dos arts. 86 e 87 da IN SRF nº 247/02, por meio dos quais resta estabelecido que a pessoa jurídica importadora deve evidenciar, em seus registros contábeis e fiscais, que se trata de mercadorias de propriedade de terceiros, registrando, ainda, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes.

Nenhuma das condições acima foi preenchida. Sequer existe contrato firmado entre a SCIB e a House-Tech, pois a atuação se deu por meio de intermediários, no caso, os despachantes de nome Chystianne Gotlib Faleiro e José Octavio Faleiro, que recebiam o dinheiro da House-Tech em suas contas correntes e realizavam os depósitos bancários necessários à concretização da importação na conta da empresa SCIB, o que faz ver, claramente, a fraude perpetrada.

Assim, vez que a importação ocorreu sem que fossem utilizados recursos próprios da empresa SCIB, mas sim recursos da empresa House-Tech, restou presumida a interposição fraudulenta de terceiros, na forma do art. 27 da Lei nº. 10.637/2002, infração penalizada com a pena de perdimento das mercadorias, por configurar dano ao Erário, conforme previsão legal do inciso V do Decreto-Lei n. 1.455/1976, com a redação pela Lei n. 10.637/2002, a saber:

Lei nº 10.637/2002

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Decreto-Lei nº. 1.455/1976

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

(...)

Indubitável, portanto, a interposição fraudulenta de terceiros, bem como a infração praticada, nos termos da lei e

Das 1.214 unidades de “ventoinhas para ventilação” importadas pela SCIB, a House-Tech, por meio da nota fiscal de saída nº 4.392 (fl.68), destinou 200 unidades e, através da nota fiscal de saída nº 4.393 (fl.69), deu destino às outras 1.014 unidades restantes.

Assim, dada a impossibilidade de localização das mercadorias, a pena de perdimento foi convertida em multa equivalente ao seu valor aduaneiro, como determina o §3º, do artigo 23, do Decreto-lei n. 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei n. 10.637/2002, vigente à época, *in verbis*:

§3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Por sua vez, a real adquirente das mercadorias importadas, a empresa House-Tech, foi considerada devedora solidária, nos termos do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, c/c o inciso V, do artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação introduzida pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a saber:

Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158- 35/2001:

“Art. 95. Respondem pela infração:

(...)

V – conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.”

Alega, por fim, a recorrente, que, mesmo que admitisse ter havido a interposição fraudulenta de terceiros, não caberia a aplicação da pena de perdimento da mercadoria convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, mas tão-somente a aplicação da multa de 10% prevista na Lei nº 11.488/2007.

Quanto a esta matéria, adoto como razões de decidir o entendimento do i. Conselheiro desta Turma, Gilberto de Castro Moreira Júnior, manifestado no voto condutor do Acórdão prolatado nos autos do processo nº. 12466.003544/2009, cujo teor abaixo transcrevo excerto:

“(…)

Por outro lado, argumenta a Recorrente que à interposição fraudulenta de terceiros não é mais aplicável a penalidade de perdimento da mercadoria, desde o advento do art. 33 da Lei n. 11.488 de 2007. Aduz, ainda, que a fiscalização somente poderá penalizar as empresas com a multa prevista no artigo acima citado.

Necessário esclarecer que o art. 33 da Lei. 11.488/2007 não revogou expressamente o art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976 e, por conseguinte, não regulou inteiramente a matéria.

Isso fica muito claro na decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região abaixo reproduzida, no sentido de que não houve revogação da pena de perdimento prevista no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI N. 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO

(...) O artigo 33 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei n. 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "A hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto as demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal."

(AMS 200572080051666, OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, TRF4 SEGUNDA TURMA, 01/08/2007)

O mesmo entendimento, no sentido que as infrações não são idênticas e coexistem, é confirmado pelos acórdãos deste Conselho 3101-00.494 (redator designado Conselheiro Tarasio Campelo Borges) e 3102-00.566 (redator designado Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto), bem como o art. 727 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009- Regulamento Aduaneiro, quando, ao regulamentar o art. 33 da Lei nº 11.488, trouxe norma expressamente interpretativa no seu parágrafo 3º afirmando que a aplicação da multa de 10% não prejudica a aplicação da pena de perdimento:

"Art.727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

(...)

***§ 3- A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas."* (grifou-se)**

Cabe, ademais, dar destaque ao acórdão 3102-00.588 deste Conselho, datado de 04 de fevereiro de 2010, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que distinguiu a interposição fraudulenta em "importação sem comprovação da origem dos recursos próprios" e "importação com recursos de terceiros" (ou mediante cessão de nome). Transcrevo, a seguir, trechos do voto vencedor que elucidam referida distinção:

" Da interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios.

A não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência lícita dos recursos próprios empregados na operação de importação, bem assim a condição de real adquirente da mercadoria, é causa, simultânea, da

presunção da conduta ilícita da interposição fraudulenta e da inidoneidade da pessoa jurídica na operação de importação.

No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presumitivo causador do fato presumido da interposição fraudulenta nas operações de comércio, que se caracteriza pela ocultação do "sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do §.2º do artigo 23 do Decreto-lei n 2 1.455, de 1976...

No segundo caso, o fato presumitivo da não-comprovação dos recursos próprios é causador da conduta inidônea da pessoa jurídica, caracterizada pela sua inexistência de fato como importadora, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação, conforme estabelecido no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1.996.

Dessa forma, infere-se que, embora o fato-base seja o mesmo (a não-comprovação dos recursos próprios), as condutas descritas como infração são distintas. Num caso, o referido fato se constitui em prova indireta da conduta infracional, consistente na ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pela importação. No outro, ele é prova indireta da inidoneidade da pessoa jurídica importadora (ela inexistente de fato como importadora).

No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em hipótese de bis in idem, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção.

*Logo, é juridicamente plausível a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) **a pena de perdimento da mercadoria** e (ii) **a sanção de inaptidão de inscrição no CNPJ...***

*Com efeito, em consonância com o estabelecido nos transcritos preceitos legais, a conduta da **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior** é sancionada com a pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário (art. 23, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), ao passo que a conduta da inidoneidade da importadora (ou **por inexistência de fato como importadora**) é sancionada com a inaptidão da inscrição no CNPJ (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), sanção administrativa de natureza não-patrimonial de caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.*

Na primeira hipótese, a pena imposta visa ressarcir o erário e castigar o infrator pela conduta ilícita caracterizada por dano ao erário. Já a segunda sanção visa punir a fraude na operação de importação, mediante o uso abusivo da personalidade jurídica, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação.

Ressalto ainda que, para fins da legislação aduaneira, é irrelevante se a empresa existe de fato ou não nos termos da legislação societária. Em outros termos, se é empresa é de "fachada" ou não. Para o direito aduaneiro, é possível a empresa existir de fato, ter pessoal, instalações, atividade operacional etc., e ser considerada inexistente de fato para fins aduaneiros, desde que ela atue na área de comércio exterior ilicitamente, como interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal supramencionado.

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros

A interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo adquirente ou real importador.

No que tange a esta modalidade de interposição ilícita, a legislação aduaneira prevê duas hipóteses de presunção da operação de importação por conta e ordem de terceiro. Uma, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 (i), e a outra, no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (ii), conforme se infere a partir do teor dos referidos dispositivos...

Examinado o teor dos transcritos comandos legais, concluo que, por presunção, duas são as hipóteses de interposição ilícita, caracterizada como sendo importação por conta e ordem de terceiro (ilícita), a saber:

a) a realizada mediante utilização de recursos de terceiro, sem o cumprimento das exigências legais estabelecidas para o tipo de importação por conta e ordem de terceiro (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002); e

b) a realizada mediante utilização de recursos próprios, sem o cumprimento

dos requisitos e condições estabelecidos para a importação por encomenda (§ 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006). Por força desta presunção, embora os recursos utilizados na importação sejam do próprio importador, como a mercadoria importada será destinada a um comprador predeterminado (o encomendante), a operação será equiparada a importação por conta e ordem de terceiro (ilícita).

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome): penalidades aplicáveis.

*Até 15 de junho de 2007, data em que entrou em vigor o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, da mesma forma que ocorria com a denominada interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios, a conduta ilícita consistente na ocultação dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante mera cessão do nome, aqui denominada (no caso da operação de importação) de interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros, **o importador (ostensivo)** era sancionado com as seguintes penalidades:*

*a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23 (**norma geral de interposição fraudulenta no comércio exterior**); e*

*b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002 (**norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ**).*

Por sua vez, **o real beneficiário da operação (o importador oculto)**, continua sendo sancionado apenas com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária estabelecida no § 3º do citado art. 23.

Em relação **ao importador (ostensivo)**, a partir da vigência do referido preceito legal (norma especial de interposição fraudulenta), a prática da conduta da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) passou a ser sancionada, exclusivamente, pela multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No que tange ao **real beneficiário da operação (o importador oculto)**, alteração alguma houve, seja na definição da infração ou da fixação da penalidade.

Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no caput do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, conforme acima explanado.

No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão aqui apresentada:

a) a primeira: a menção expressa no parágrafo único do art. 33 de que a "hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Em outros termos, por expressa determinação legal, a conduta do importador de apenas ceder o nome, com o objetivo de ocultar do conhecimento das autoridades aduaneiras os reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação (que corresponde ao sujeito passivo, **real comprador ou responsável pela operação de importação**), foi excepcionada da hipótese da infração e respectiva penalidade por inidoneidade na condição de importador, motivadora da sanção de inabilitação de sua inscrição no CPNJ; e

b) a segunda: a vedação expressa, contida nos arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966, de cominação de mais uma penalidade para infração idêntica cometida pela mesma pessoa, ou seja, a vedação da incidência de bis in idem na fixação da sanção por infração à legislação aduaneira.

Cabe esclarecer que o art. 33 da Lei nº 11.488, "de 2007, sancionou com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, apenas a conduta do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros**.

A contrario sensu, continua sendo sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, as seguintes condutas:

a) do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios** (inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976); e

b) do real importado, na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, consubstanciada nas operações de importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, realizadas sem o cumprimento das exigências legais (inciso V e § 2º, do

art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006).

Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. (...)

Em suma, com base no que foi exposto, fica demonstrado que:

*a) a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplica-se apenas ao importador (ostensivo) e somente na hipótese de **interposição fraudulenta mediante cessão do nome**. Trata-se, portanto, de forma especial de interposição fraudulenta;*

*b) a pena de perdimento ou, se for o caso, a multa sucedânea, prescrita para a **interposição fraudulenta especial ou mediante cessão do nome**, aplica-se apenas ao real importador (o importador oculto), por força da vedação da cominação de mais uma penalidade para idêntica infração (princípio do non bis in idem em matéria de infração à legislação aduaneira); e*

*c) a pena de perdimento prescrita para a **interposição fraudulenta sem comprovação da origem dos recursos próprios**, por impossibilidade lógica, será aplicada somente ao importador (ostensivo).*

Cabe enfatizar que o entendimento aqui esposado confere sentido e alcance normativo ao disposto no art. 33 em comento, compatível com as normas gerais do direito aduaneiro que disciplina a matéria (arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966) e em consonância com o disposto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o § 3º do art. 727 do RA/2009.” (grifou-se)

Além de receber vultosos adiantamentos de recursos financeiros, consubstanciando a presunção de importação por conta e ordem prevista no art. 27 da Lei 10.637/2002, vê-se que a TWS não comprovou a origem lícita e a disponibilidade de recursos próprios nas operações de importação em discussão, o que tipifica, por presunção legal, a hipótese de interposição fraudulenta prevista no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com as alterações posteriores, possibilitando a imputação da responsabilidade pela pena de perdimento ao real adquirente da mercadoria, no caso a ora Recorrente.

Sendo assim, a alegação de que, nos casos de interposição fraudulenta, simplesmente se aplica o disposto na Lei 11.488/2007, não merece prosperar.”

Pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres

CÓPIA